

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS DE CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

SHIRLEY PINHEIRO GONÇALVES

**CONJUNÇÃO DA REALIDADE DE CACOAL- RO RELACIONADA AO
CAMPO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN).**

Trabalho de Conclusão de Curso

Artigo

**Cacoal – RO
2011**

pdfMachine

Is a pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, if you can print from a windows application you can use pdfMachine.

Get yours now!

**CONJUNÇÃO DA REALIDADE DE CACOAL- RO RELACIONADA AO
CAMPO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN).**

Por:

SHIRLEY PINHEIRO GONÇALVES

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Fundação Universidade
Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* de
Cacoal, como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis, elaborado sob a
orientação do Professor Ms. Rogério
Simão.**

Cacoal – RO
2011

pdfMachine

Is a pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, if you can print from a windows application you can use pdfMachine.

Get yours now!

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS DE CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

O artigo intitulado “Conjunção da realidade de Cacoal- RO relacionada ao campo de incidência tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).”, elaborado pela acadêmica Shirley Pinheiro Gonçalves, foi avaliado e julgado aprovado pela Banca Examinadora formada por:

Professor Orientador: Ms. Rogério Simão

Professora: Ms. Suzenir Aguiar da Silva Sato

Professora: Esp. Karla Roberto Sartin

Média

Cacoal, RO
2011

pdfMachine

Is a pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, if you can print from a windows application you can use pdfMachine.

Get yours now!

A Deus, primeiramente, por conceder a mim esta oportunidade, e possibilitar tudo o que se realiza hoje.

A minha querida mãe Madalena pelo apoio, e todo o esforço empenhado para concretizar mais essa conquista em minha jornada.

Aos meus irmãos Charles e Sheila pela compreensão e colaboração no decorrer de todo o trajeto.

Ao meu orientador Prof. Ms. Rogério Simão, pela orientação e incentivo na elaboração deste trabalho.

A todos os profissionais desta universidade que empenham esforços afim de colaborar com a formação profissional.

E aos meus colegas e amigos aqui conquistados que percorreram comigo mais esta fase tão importante em nossas vidas.

pdfMachine

Is a pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, if you can print from a windows application you can use pdfMachine.

Get yours now!

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO SOBRE SERVIÇO	7
2 CONCEITO DE SERVIÇOS	8
3 PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS DO ISSQN	10
3.1 FATO GERADOR	10
3.2 CONTRIBUINTE	11
3.3 BASE DE CÁLCULO	12
3.4 ALÍQUOTA	12
3.5 LOCAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	14
4 CONFLITOS NA DETERMINAÇÃO DO LOCAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA ..	14
5 RESUMO DOS CONFLITOS CONCEITUAIS	18
6 MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL	19
7 CONJUNÇÃO DA REALIDADE DE CACOAL NO TOCANTE AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	19
CONSIDERAÇÕES FINAIS	21
REFERÊNCIAS	22

CONJUNÇÃO DA REALIDADE DE CACOAL- RO RELACIONADA AO CAMPO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN).

Shirley Pinheiro Gonçalves¹

RESUMO: O presente artigo explana sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, enfatizando um dos itens mais polêmicos acerca do imposto municipal, que consiste na determinação do local de incidência tributária. As pesquisas realizadas dentre diversas publicações de renomados tributaristas, corroborou para aferição de algumas conclusões a respeito do tema. Baseado em conceitos consagrados pelo Código Tributário Nacional, diversos tributaristas discorrem sobre o assunto, gerando várias correntes de pensamentos distintas entre si. Abalizado pela análise realizada na relação de contribuintes inscritos como prestadores de serviços no município de Cacoal e aplicando uma das teses contempladas no trabalho, possibilita uma noção de conhecimento acerca da composição do montante de contribuintes cadastrados nesta circunscrição. Conjuntamente a análise feita, também se abordou as premissas do Microempreendedor Individual e o respectivo contingente.

Palavras-Chave: Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, Local de incidência Tributária, Lista de Serviços.

INTRODUÇÃO

Os municípios brasileiros vivenciam atualmente sérios conflitos quanto a determinação do local de incidência tributária do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). Algumas vezes o atrito causado é devido a interpretações errôneas feitas pelo executivo, outras pela dificuldade de fiscalização dos estabelecimentos. De acordo com o terceiro parágrafo da lei 116/2003 que institui o ISSQN, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, portanto onde houve a efetiva prestação do serviço.

Ao analisar a lista de serviços constante na legislação que normatiza o ISSQN, encontram-se três situações distintas: serviços cuja prestação necessariamente ocorrerá no estabelecimento prestador, que atende a regra geral; serviços cuja prestação necessariamente ocorrerá fora do estabelecimento prestador, casos previstos nas exceções; serviços que, por suas características, podem ser prestados tanto no estabelecimento prestador quanto no estabelecimento

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da Fundação Universidade Federal de Rondônia – Campus de

ou domicílio do tomador do serviço ou em um terceiro lugar qualquer. O legislador submeteu essa situação à regra geral.

Todo o questionamento que envolve a determinação do campo de incidência do ISSQN é relativo ao terceiro item, pois necessita do polêmico significado da expressão 'estabelecimento prestador', definir onde o serviço foi efetivamente prestado e não simplesmente disponibilizado, a dificuldade por parte do fisco em controlar as empresas estabelecidas em outra circunscrição e que prestam serviços no seu município, dentre outros.

O objetivo deste trabalho consiste em conceituar o referido imposto e principalmente abordar as variáveis que interferem na determinação do local de incidência tributária, ponderando as diversas correntes de pensamento de renomados tributaristas.

Além disso, identificar na relação de contribuintes quais e quantos pertencem a cada grupocom base nas três situações descritas anteriormente. Verificar também o índice de adesão ao Microempreendedor Individual, instituído pela Lei Complementar 128/2008, com vigência a partir de julho de 2009.

Este trabalho contribui para a discussão e reflexão no meio acadêmico acerca dos vários conflitos que envolve o ISSQN, especialmente ao que diz respeito sobre os pontos de vista opostos referente ao local de incidência tributária.

Durante toda a evolução que a legislação que institui o ISSQN passou, diversos conflitos surgiram e as tentativas de resolvê-los também. O objetivo das reformas das leis é sanar os percalços ocasionados com a defasagem das normas face às mudanças que a sociedade passa. O ISSQN é fonte de inúmeras teses conflitantes entre si por meio de diversas interpretações da legislação, dentre elas a mais comum é o campo de incidência tributária.

Assim sendo, o presente trabalho foi elaborado mediante pesquisas bibliográficas, onde foi feita uma confrontação dos respectivos posicionamentos de dois tributaristas em relação ao local de incidência tributária. Para corroborar com a teoria apresentada, foram colhidos dados referentes a relação de contribuintes do ISSQN inscritos na Secretaria da Fazenda da Prefeitura Municipal de Cacoal, e estes foram organizados em três grupos distintos de acordo com a teoria apresentada.

1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO SOBRE SERVIÇO

Imposto sobre Serviços, conhecido também como ISSQN (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza), é um imposto de competência dos municípios, que incide sobre os serviços prestados pelas empresas, ou pelos profissionais autônomo, de acordo com Oliveira *et al* (2007, p. 75). Machado (2007, p. 398) assevera que o ISSQN possui natureza fiscal e é uma importante fonte de receita tributária para o Município.

O surgimento do imposto sobre serviços não tem um período definido com precisão histórica, há indícios da incidência do tributo sobre serviços de tinturaria no Egito e em Roma. Em meados do século XX surgiu a preocupação em instituir o imposto sobre o denominado “valor acrescentado” correspondente aos serviços agregados nas mercadorias. (MARTINS, 2006, p. 1).

A França foi o primeiro país a normatizá-lo instituindo o imposto sobre o valor agregado em meados de 1954. No Brasil, antes da efetivação da reforma tributária de 1960, estavam em vigência três impostos distintos incidentes sobre as prestações de serviços, são eles: o Imposto sobre Transações (Estadual), o Imposto de Indústrias e Profissões e o Imposto sobre Diversões Públicas, ambos de competência municipal. Com o advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, instituiu o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, suprimindo os tributos acima mencionados. (PÊGAS, 2008, p. 197 - 198).

Conforme Pêgas (2008, p. 198), após a criação do ISSQN, foi promulgado o Código Tributário Nacional através da Lei nº 5.172/66, com a finalidade de disciplinar a matéria. Além de estabelecer normas para distinguir as áreas do ISSQN e do ICM (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias), promoveu uma lista de serviços composta de cinco itens. Posteriormente às diversas alterações que o aludido código sofreu, a Constituição de 1967 determinou que os serviços abarcados pela incidência do ISSQN fossem definidos por lei complementar.

Assim sendo, Pêgas (2008, p. 199), afirma que foi editado o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, revogando todas as disposições relativas ao ICM e ao ISSQN contidas no Código Tributário Nacional. Desta forma, a incidência fiscal é inerente a prestação de serviços constantes de uma relação composta por vinte e

nove itens. Alterações inerentes ao ISSQN foram implantadas e a ampliação da lista de serviços para sessenta e seis itens, por meio do Decreto Lei nº 834/69.

Ao decorrer do tempo este Decreto-Lei passou por diversas alterações, cito a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, esta expandiu a lista de serviço para cem itens. Em seguida surgiu a Lei Complementar nº 100/99, mas foi a Lei Complementar nº 116/03 que alterou substancialmente a lista de serviços ampliando para cento e noventa e três itens, além de atualizar a legislação e regulamentar o ISSQN. (PÊGAS, 2008, p. 197-199).

Por fim, aqui foi exposto um breve histórico do ISSQN, saliente-se que o aludido tributo é de competência municipal, portanto apesar das legislações anteriormente mencionadas, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza requer regulamentação por Lei Municipal, que fica incumbida de estabelecer regras e abordar outros aspectos tributários, uma vez que a Legislação Federal não a exauriu.

No município de Cacoal é a Lei n.º 1.548/PMC/O3, de 19 de dezembro de 2003 que dispõe sobre o tributo. Revogando assim o capítulo IV, artigos 66 a 97 da Lei nº 469/93 que trata do ISSQN, passando o referido capítulo a ser normatizado e vigorar conforme a presente lei, nos moldes da Lei Complementar nº 116/2003. (LEI nº. 1548/PMC/03).

2 CONCEITO DE SERVIÇOS

Apesar de aparentar uma tarefa relativamente simples conceituar serviços e enquadrá-los na hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, uma vez que encontramos diversas definições objetivas, como feita por Diniz (*apud* Martins, 2006, p. 14) ao afirmar que serviço é o “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”.

De acordo com Nunes (*apud* Martins, 2006, p. 14) serviço é o “exercício ou desempenho de quaisquer atividades materiais ou intelectuais, com o fim produtivo ou lucrativo; execução de determinado trabalho físico ou mental. Duração deste trabalho”. Ou o conceito encontrado no Dicionário Houaiss mencionado por Martins (2006, p.14) que diz que “serviço é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho.

Diante do exposto, percebe-se que esses conceitos reportam-se a obrigação de fazer algo em benefício de outrem. Em sua obra, Martins (2006, p. 26, 27) ao fazer diversas ponderações acerca do conceito de serviços e as variáveis que a envolvem faz a seguinte constatação:

[...] serviço é bem imaterial na etapa da circulação econômica. É um bem intangível, incorpóreo. [...] é a existência de transferência onerosa, por parte de uma pessoa a outra, de bem imaterial que se acha na etapa da movimentação econômica. [...]

Destarte, faz-se necessário mencionar a definição de bem material e imaterial, tal definição é inerente ao contexto econômico, como destaca Franco (2002).

Bens materiais, ou corpóreos, aqueles que tem uma extensão corpórea no espaço, inclusive permanência nesse, como a mercadoria, o produto ou o material; e bens imateriais, ou incorpóreos, os quais carecem das referidas características, v. g., o trabalho ou o serviço. Serviços, no sentido econômico, são bens imateriais que estão na circulação econômica, opondo-se, pois, a tudo que constitua bem material ou corpóreo.

Sob posse do delineamento dos conceitos de serviços e bens materiais e imateriais, é imprescindível ressaltar a existência dos serviços denominados serviços puros e serviços mistos. O primeiro é inerente à disposição do bem imaterial na fase da circulação econômica, como exemplo para ilustrar tal situação cita-se os serviços advocatícios, contábeis, médicos, consultorias, dentre outros. Os chamados serviços mistos são os que necessitam de bens materiais em sua composição, como ocorre em tratamentos ortodônticos com uso de aparelhos, Martins (2006, p. 28).

É importante ressaltar aqui, como lembra Martins (2006 p. 27), que o referido imposto, ISSQN, tem incidência sobre serviços de qualquer natureza, e não sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, como pode ser facilmente confundido e difundido. Tal interpretação equivocada dessa disposição constitucional induziria a crer que qualquer prestação de serviços teria incidência do ISS, informação esta que não procede, uma vez que os serviços públicos não sofrem incidência do referido imposto.

O aludido serviço que sofre incidência do ISSQN são os serviços de qualquer natureza e não serviços quaisquer, não importando a natureza do serviço. Se assim o fosse não haveria necessidade de elencá-los numa lista e normatizá-lo em lei complementar.

3 PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS DO ISSQN

Assim como qualquer tributo o ISSQN tem elementos essenciais presumidos, são eles: elemento material (fato gerador da obrigação tributária), elemento pessoal (contribuinte) e elemento quantitativo (base de cálculo e alíquota fiscal). O mencionado imposto detém uma particularidade um tanto quanto controversa, tornando-se assim necessário despender atenção em relação ao local de incidência tributária (elemento espacial), como veremos no transcorrer deste trabalho.

3.1 FATO GERADOR

Conforme disposto no artigo 1º da Lei Complementar n.º 116/2003, o fato gerador do ISSQN é a prestação de serviços constantes da lista anexa à referida Lei Complementar, ainda que esses não constituam como atividade preponderante do prestador. Cabe aqui salientar que o legislador precaveu a possibilidade do contribuinte esquivar-se mediante denominação distinta da prevista em lei. Como ressalta Pêgas (2008, p. 200), o que de fato importa é que a obrigação tributária de pagar o imposto está atrelada a prestação de serviços.

É relevante relembrar a definição de prestação de serviços, segundo Franco (2002) “é a transferência onerosa, por parte de uma pessoa (empresa ou profissional autônomo) à outra, de um bem imaterial [...]”.

O ISSQN também incide sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço. (art. 1º, § 3º da LC 116/03). É imprescindível destacar que o ISSQN não incide sobre os serviços públicos, como afirma Martins (2006, p. 57)

No entendimento de Machado (2005, p. 399), considera que o serviço público está sendo onerado pela incidência do ISSQN, e que de fato constitui-se uma situação absurda, uma vez que são serviços destinados a atenderem as necessidades essenciais da população, portanto devem ter o menor preço possível.

Há diversos tipos de serviços que não estão compreendidos como fato gerador do ISSQN, assim como Sabbag (2005, p. 319) relacionou: prestação de serviço a si próprio, decorrente de vínculo empregatício, trabalho avulso e de sócios

comunicação (campo de incidência do ICMS – art. 155, II, CF), serviços para o exterior (art. 2º, I, da LC 116/2003) e prestação de serviços pelo próprio poder público (imunidade – art. 150, VI, “a”, da CF/88).

Martins (2006, p. 57) elucida em sua obra, o fator preponderante que caracteriza serviço sujeito a incidência de ISSQN é sua prestação por conta alheia e não por conta própria, para terceiros. Assim sendo, este deverá ser prestado por uma pessoa que tenha atividade econômica objetivando lucro.

3.2 CONTRIBUINTE

Dentre os pressupostos do ISSQN temos a figura do elemento pessoal que é o contribuinte.

A Lei Complementar n.º 116/03, em seu artigo 5º indica que o contribuinte é o prestador do serviço. Podemos assim conceituar contribuinte, embasado na afirmação de Martins (2006), como o fornecedor do trabalho, o locador de bens móveis, a pessoa que oferece diversão pública ou faz cessão de direitos.

Acentua-se, como outrora já foi mencionado, o que caracteriza serviço sujeito a incidência do ISSQN é a sua prestação por conta alheia em benefício de outrem, assim sendo a pessoa que realiza serviços para si próprio não se configura como contribuinte do ISSQN.

Além da figura do contribuinte que compõem o elemento pessoal, há também o responsável pela retenção na fonte, como Martins (2004, p. 297) afirma que os responsáveis estão obrigados a recolher integralmente o imposto devido, e caso haja multa e acréscimos legais também deve arcar. Os responsáveis são o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do país, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país e a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária de alguns serviços específicos da lista de serviços.

Com base nos conceitos construídos acerca do ISSQN pelos renomados tributaristas e aqui sumariamente expostos, é possível entender a decisão do Supremo Tribunal Superior (STF) que reforça a solidez das considerações sobre o citado imposto, Martins (2006, p. 74) traz no bojo da sua obra, embasado em decisão do STF, dois fatos que ilustram a situação aqui referida.

Já decidiu o STF que a empresa imobiliária que realiza construção para si própria, ainda que para revenda, não é tributada pelo imposto municipal. A

pdfMachine

Is a pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, if you can print from a windows application you can use pdfMachine.

Get yours now!

cooperativa **seria** contribuinte do ISS se prestasse serviços a terceiros e não a seus associados, [...]. [grifo nosso].

De acordo com o exposto na citação do autor, conclui-se que o simples fato de não configurar serviço para terceiro, ou atividade não lucrativa diretamente, já exclui a possibilidade de incidência do ISSQN, e conseqüentemente a existência do contribuinte.

3.3 BASE DE CÁLCULO

Base de cálculo se enquadra no elemento quantitativo, juntamente com as alíquotas, integrando, assim, mais um pressuposto do ISSQN.

Ao buscar a definição de base de cálculo, Franco (2002) pondera que o legislador no Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 9º, definiu o preço do serviço englobando todos os valores que compõem o contravalor da prestação de serviço, incluindo gastos e o valor substancial do próprio imposto. Prevê o art. 7º da Lei Complementar, que o preço do serviço é a base de cálculo para incidência do referido imposto.

Assim sendo, o ISSQN, incide sobre o valor bruto do preço do serviço.

A condição para incidência do imposto é a existência da base de cálculo, preço do serviço, destarte, nos casos de serviços gratuitos não há incidência por falta do elemento quantitativo.

3.4 ALÍQUOTA

A alíquota compõe o elemento quantitativo do pressuposto dos tributos.

Em sua obra Martins (2006, p. 96) a define como o percentual que recai sobre a base de cálculo para definir o montante devido do tributo.

No transcorrer das pesquisas bibliográficas, percebe-se a oscilação na fixação dos limites máximos e mínimos das alíquotas.

Por meio do Ato Complementar nº 34, de 30-1-67, determinou-se a alíquota máxima para algumas atividades específicas que variavam entre 2% a 10%. Com o advento da Constituição de 1967, convencionou-se que era desnecessária a existência de norma para tal finalidade.

Com a edição da Lei Complementar nº 100/99 a alíquota máxima de incidência do ISSQN ficou definida em 5%. Tal disposição foi ratificada no art. 8º, II, da Lei Complementar nº 116/03.

De acordo com Pêgas (2008, p. 204) o conflito é inerente a fixação da alíquota mínima. A Emenda Constitucional nº 37/2002 a define em 2%, mas a incumbência de estipular os limites máximo e mínimo das alíquotas é inerente a Lei Complementar, mas a LC 116/2003 delibera apenas a alíquota máxima. Tal cenário gera controvérsias no entendimento de alguns tributaristas que consideram que o dispositivo da Emenda foi revogado. Pêgas, (2008, p. 204), recomenda atentar-se quanto aos municípios que praticam alíquotas inferiores a 2% mínimos.

Segundo Martins e Albuquerque (2006) a guerra fiscal é boa para o contribuinte, pois oferecendo alíquotas menores propicia redução de custos e estímulo para a busca de maior eficiência no funcionamento da máquina pública. A disputa para atrair investidores seria uma ferramenta importante para oferecer melhores condições às empresas e incitaria a competitividade a nível nacional, reduzindo custos e ampliando mercados. Mas para que esse cenário se torne realidade é necessário que seja uma alternativa adotada por todos e com regras claras, mas não é esta a situação do Brasil.

Há diversos casos de municípios que chegam a oferecer alíquotas até quatro vezes menor que o mínimo permitido, conforme afirma Portela (2006, p. 94) e consequentemente atraindo quantidade maciças de investidores, bastando apenas transferir o endereço formalmente e como a demanda foi maior que o previsto autorizaram que endereços de prefeitura, ginásios e até cemitérios fossem usados. Martins e Albuquerque (2006) ponderam que:

[...] da forma como a situação do ISS está delineada, os conflitos em breve se tornarão um dos maiores focos de contenciosos tributários do país, com prejuízos evidentes para todos. Um jogo de soma nitidamente negativa a longo prazo, mesmo para aqueles municípios que hoje auferem vantagens momentâneas. Cumpre dizer que mesmo as empresas que se beneficiam desta situação poderão no futuro serem consideradas co-responsáveis, e acabarem sendo acusadas de receberem benefícios manifestamente ilegais e, portanto, obrigadas a restituir as vantagens indevidas que receberam.

Com a finalidade de dirimir tais conflitos, Harada (2003, p. 418), defende a tese de fixação de alíquotas uniformes para os municípios integrantes da mesma

região metropolitana, acredita que tal providência sanaria as chamadas guerras fiscais tão acirradas nos municípios circunvizinhos.

3.5 LOCAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Em meio aos pressupostos dos tributos, há o elemento espacial denominado local de incidência tributária.

Cumprindo o disposto no princípio da territorialidade, conforme artigo 156, III, da Constituição Federal o detentor da competência para exigibilidade do ISSQN é o município. Inicialmente podemos afirmar, com base nos conceitos já vistos, que o ISSQN é devido à jurisdição do Município no qual foram prestados os respectivos serviços. Portanto, elucidaremos aqui breve histórico desse ponto específico e serão ponderadas algumas correntes de pensamentos de renomados tributaristas acerca do tema.

Segundo Martins (2006, p. 100), o Código Tributário Nacional, de 1966, não explicitou o local da prestação de serviços, deste modo o entendimento era de que o ISSQN era devido no local da prestação de serviços. Em 1967, com o advento do Ato Complementar nº 36, de 13-3-67, trouxe inovações considerando a possibilidade de empresas efetuar prestação de serviços em mais de um município.

Martins (2006, p. 101), evidencia em sua obra, o Decreto-lei nº 406, de 31-12-68, provocou mudanças significativas nas orientações supra mencionadas. Em seu artigo 12 alínea *a* traz a consideração do local da prestação de serviço, em relação à construção civil, aquele onde se efetiva a obra. Como se observa na alínea *b* considera-se também local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador, ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador. Tais considerações foram preservadas pelo art. 3º da Lei Complementar nº 116/03.

4 CONFLITOS NA DETERMINAÇÃO DO LOCAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Diversos tributaristas concordam ser este o ponto responsável por muitos conflitos na interpretação e cobrança por parte do fisco, conforme afirma Pêgas (2008, p. 206) “Este é talvez o ponto de maior discussão e polêmica em relação a tributação do imposto sobre Serviços.” Como pode ser observado também na afirmação de Tauil (s.d.) “Uma das questões mais complexas relativas ao Imposto

Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a determinação do local da prestação do serviço (...)."

Tal conclusão é feita devida a diversos fatores controversos integrantes da definição do local de incidência tributária, que município de fato é o detentor do direito de cobrar o tributo. Isto porque houve muita inconstância ao conceituar a expressão estabelecimento prestador, quais requisitos são necessários para qualificá-lo como tal. A princípio o Código Civil trazia algumas regras quanto ao conceito de estabelecimento, e tomando tais definições como base a ideia de estabelecimento prestador aplicada feria o princípio da territorialidade das leis tributárias.

Conforme nos traz, (TAUIL, s.d.), com a aprovação da Lei Complementar 116/03 que teve o cuidado de definir estabelecimento prestador como sendo unidade econômica ou profissional do contribuinte, ou seja, do prestador do serviço, exclui a possibilidade de confundi-lo com o estabelecimento do tomador do serviço. Destarte, a regra geral, conforme previsto no art. 3º da Lei Complementar 116/03, é que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, no entanto comporta um rol de exceções previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local de sua prestação.

Além disso, Longen²(2009) alerta quanto confusão conceitual, como ela define, que gera ao substituir a expressão local do estabelecimento prestador pelas expressões "local da efetiva prestação do serviço" ou "local onde foi concretizado o fato gerador", como sinônima de "município do tomador do serviço". Ressalte-se que o imposto incide sobre a prestação do serviço, não sobre sua destinação ou fruição.

Ao ponderar essas variáveis que interferem significativamente na interpretação e determinação de qual é realmente o município competente para cobrar o imposto, Martins e Albuquerque³ adotam um posicionamento incisivo e contundente quanto a solução para dirimir os conflitos que envolvem a arrecadação do ISSQN.

²Márcia Zilá Longen é Auditora Fiscal Tributária do Município de Blumenau/SC, atua como Julgadora da Unidade de Julgamento Singular - Contencioso Administrativo Tributário, Pós-Graduação em Gestão Pública.

³Ives Gandra da Silva Martins é Professor Emérito das Universidades Mackenzie e UNIFMU, da Escola de Comando e Estado Maior do Exército; Presidente da Academia Paulista de Letras, do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária - CEU. Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque doutor em Economia pela Universidade de Harvard (EUA). Professor.

Conforme afirmação feita em seu artigo, Martins e Albuquerque (2006), a proposta é a inversão do sistema atual normatizado pela Lei Complementar nº 116/2003, no qual a “regra seria a tributação no local da prestação e a exceção, a do estabelecimento do contribuinte.” Tal modalidade traz em seu bojo algumas vantagens conforme os autores elencam em seu trabalho. A primeira consiste na erradicação das incertezas provenientes nas diversas interpretações acerca do local de recolhimento do tributo, uma vez que calharia sempre no local do estabelecimento do tomador.

Posteriormente, ao alterar o regime de arrecadação do tributo, o tomador do serviço passa a fazer a retenção na fonte, como já ocorre em outros casos. Por conseguinte a simplificação da legislação e padronização dos procedimentos.

Outra mudança significativa é inerente a distribuição da riqueza, o município no qual está instalado o prestador do serviço beneficia-se da renda e dos empregos, em contrapartida o município onde está o tomador do serviço é contemplado com a receita tributária. Por fim, esta nova modalidade de regime de tributação do ISSQN, viabilizaria a eliminação do limite mínimo da alíquota de 2%.

Na contramão da corrente de pensamento dos estudiosos Martins e Albuquerque, Longen(2009) elaborou um trabalho no qual expõe um ponto de vista muito interessante, apontando que o legislador ao elaborar a Lei Complementar nº 116/2003 cogitou a possibilidade dos diversos conflitos, assim sendo já tomou as devidas precauções, mas em função de interpretações errôneas equívocos são cometidos.

De acordo com Longen (2009), sob um ponto de vista mais atento é possível distinguir, entre as atividades sujeitas a incidência do ISSQN, três situações distintas, e classificá-las de acordo com o local de sua prestação.

Na primeira situação facilmente percebe-se aqueles serviços que necessariamente ocorrerá no estabelecimento prestador. Exemplificando citam-se os hospitais, hotéis, laboratórios, academias, instituições de ensino, dentre outros. Nesses casos não há dúvidas que o município detentor do direito de pleitear o ISSQN é aquele onde está instalado o prédio no qual o serviço é prestado. Tal situação atende a regra geral, conforme Longen (2009) conclui.

Numa análise mais atenta, sob o olhar de Longen (2009), nota-se a formação de mais um grupo, aqueles cuja prestação necessariamente ocorre fora do

construção civil, demolição, varrição, coleta, remoção, incineração, dentre outros. Não por acaso estes serviços estão elencados no art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, pois constituem o rol de exceções à regra geral, conferindo ao município, onde está sendo executado o serviço, o direito de cobrar o tributo.

Há um terceiro grupo identificado na lista de serviços, que por suas características, podem ser prestados tanto no estabelecimento prestador quanto no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço ou em um terceiro lugar qualquer. LONGEN (2009).

Para melhor percepção do conceito vejamos alguns exemplos de serviços, os mais típicos são os serviços de assessoria e consultoria, seguidos pelos serviços de informática, publicidade, agenciamento, corretagem, advocacia, contabilidade, entre outros. Com a tecnologia avançada permitindo o avanço na comunicação, não há a necessidade do prestador do serviço se deslocar até o cliente para fechar negócios, mas há de se considerar que o prestador tem a necessidade de organizar uma base operacional.

Longen (2009) constata que este último grupo é o cerne do questionamento que envolve a determinação do local de incidência tributária. Neste momento que a definição da expressão 'estabelecimento prestador' é crucial, pois se trata de serviços que podem ser prestados tanto no estabelecimento do prestador, quanto do tomador, ou em um terceiro lugar qualquer. O legislador enquadrrou essa situação na regra geral.

Outros renomados tributaristas compartilham com a tese de Longen, é notório no trabalho de Tauil quando ele cita Barreto (apud TAUIL, 2006, p. 11) "a maioria dos casos envolve falsos conflitos, ditados pelo erro consistente na má identificação do átimo em que se considera ocorrido o fato tributário". Para complementar Tauil (2006, p.11), afirma que a razão dos conflitos gerados aponta a regra geral do estabelecimento prestador como responsável.

É importante salientar, conforme Longen (2009) afirma que a postura desse terceiro grupo não confronta com as regras impostas para o segundo, como mencionado anteriormente a atividade do prestador do serviço do último grupo demanda de uma base operacional a ser fixado num determinado município, portanto este estará submetido ao poder de polícia do referido município, assim como a aquisição de licença e alvará para funcionamento. Em compensação o serviço

serviços, ou nos casos onde não haja necessidade estarão sujeitos ao poder de polícia daquele município.

5 RESUMO DOS CONFLITOS CONCEITUAIS

Com base no entendimento de diversos tributaristas em relação ao ISSQN, foi possível identificar vários pontos conflitantes ao que concerne ao referido imposto. Segue o quadro resumo com as principais teses relacionadas com os pressupostos essenciais do imposto que geram questionamentos, ou até mesmo discordância da colocação do legislador.

Pressuposto do ISSQN	Autor	Ponto Conflitante
Fato Gerador	Machado	LC 116/2003 permite a incidência do ISSQN sobre os serviços explorados mediante concessão, permissão ou autorização, e o autor considera absurda esta situação, uma vez que estes serviços deveriam ser disponibilizados com o menor preço possível.
Contribuinte	Martins	Ao caracterizar o serviço como atividade não lucrativa e não prestado diretamente a terceiro, exclui-se a possibilidade de incidência do ISSQN, exemplo: imobiliária que realiza construção de imóveis ainda que para revenda e cooperativas que presta serviços aos seus associados.
Alíquota	Pêgas	Ausência de referência da alíquota mínima na LC 116/2003, esta é mencionada na EC 37/2002, alguns tributaristas entendem que o dispositivo foi revogado em virtude da vigência da LC 116/2003, outros a consideram válida.
Local de Incidência Tributária	Martins e Albuquerque	Propõe a inversão do sistema atual normatizado pela LC 116/2003, em síntese a regra geral passa a ser a exceção, e a exceção configura-se como regra geral.
	Longen	Concorda com o sistema atual da LC 116/2003, e evidencia que o legislador precaveu-se quanto aos possíveis conflitos que pudessem surgir em relação ao local de incidência tributária, e justifica a intenção do legislador ao definir os serviços que estão sujeitos a regra geral e à exceção.

Figura 1. Quadro resumo dos principais pontos conflitantes do ISSQN.

Fonte: Dados adaptados pelo autor.

Em relação ao pressuposto espacial local de incidência tributária, nos pontos de vista dos autores citados, é perceptível a posição diametralmente oposta. Enquanto um defende a tese de inversão do sistema atual normatizado pela LC 116/2003, o outro expõe as razões pela quais concorda com o posicionamento do legislador.

pdfMachine

Is a pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, if you can print from a windows application you can use pdfMachine.

Get yours now!

6 MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL

O Projeto de Lei Complementar (PLC) 128/2008 constituiu a existência do Microempreendedor Individual – MEI. A vigência teve início em 1º de julho de 2009 em âmbito nacional.

Conceitualmente os MEI – Microempreendedores Individuais são unidades produtivas autônomas, devendo atentar-se a algumas características básicas para enquadramento na condição de MEI atendendo das seguintes prerrogativas: ser empresário individual, sem sócios, optante pelo Simples Nacional e com receita bruta anual de até R\$ 36.000,00.

Além disso, trabalhar individualmente, ou com auxílio de até um funcionário ganhando um salário mínimo, ou um salário piso de categoria.

O recolhimento dos impostos e contribuições serão feitos em valores fixos mensais, independentemente do valor de receita bruta auferida no mês. (Portal do Empreendedor)

7 CONJUNÇÃO DA REALIDADE DE CACOAL NO TOCANTE AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

No município de Cacoal o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é normatizado pela Lei nº 1.584/PMC/03, de 19 de dezembro de 2003. A referida lei aborda de forma mais pormenorizada sobre alguns temas tratados pela LC116/03, a exemplo da extensão do parágrafo 4º do artigo 1º, que trata da independência de certas condições para incidência do imposto.

Além disso, traz em seu bojo diversos temas não abordados pela lei maior, conforme esta prevê e possibilita a cada município dispor sobre o referido imposto, desde que não a contrarie ou omita quaisquer dispositivos.

De acordo com as informações prestadas pela Secretaria da Fazenda da Prefeitura Municipal de Cacoal, através de uma relação de contribuintes, há 2024 (dois e mil e vinte quatro) inscritos como prestadores de serviço.

Com base nesta relação foi feita a segregação em três grupos distintos. No primeiro momento separaram-se os contribuintes que integram o rol das exceções, previsto no artigo 5º dos incisos I a XX, posteriormente foram detectados os casos que Longen (2009) classificou-os como situações controversas, que são os casos

relacionados ao campo de incidência tributária, mas que o legislador submeteu-o a regra geral pelas razões já mencionadas no tópico anterior e que evidencia os motivos plausíveis que justifica tal posicionamento.

O restante compõe a relação dos contribuintes enquadrados na regra geral, e como pode ser observado é o grupo com maior participação na totalidade dos inscritos. Embora o segundo grupo também seja incluído na regra geral, apenas para fins de análise dos dados faremos aqui esta segregação, a fim de corroborar com a tese defendida por Longen.

Situações Lista de Serviço	Quantitativo	Valor Relativo
Regra Geral	1563	77,22%
Exceções à regra	172	8,50%
Situações controversas	289	14,28%
Total	2024	100%

Figura 2. Demonstrativo da segregação dos contribuintes cadastrados na PMC.

Fonte: Dados da prefeitura adaptados pelo autor.

Na figura acima se observa as proporções relativas a cada grupo, o terceiro evidencia os contribuintes elencados como situações controversas casos passíveis de discussão por diversos tributaristas. Neste grupo os casos mais comuns são os serviços de advocacia com 57 (cinquenta e sete) contribuintes inscritos, serviços contábeis que conta com 37 (trinta e sete) inscrições, seguido pelos serviços de agenciamento, intermediação e corretagem de bens móveis ou imóveis que perfaz 24 (vinte e quatro) inscritos. Outro grupo expressivo é do ramo de agenciamento e intermediação de programas de turismo totalizando 21 (vinte e um) inscritos.

Esses quatro ramos citados compõem 48,09% do montante, a particularidade inerente aos contribuintes citados é a possibilidade da execução do serviço tanto no seu estabelecimento, quanto no estabelecimento do tomador ou até mesmo num terceiro lugar qualquer, em razão dos avanços tecnológicos de comunicação e um grande aliado, a internet. Enfim, estes casos foram abarcados pela regra geral, uma vez que demandam de uma base operacional estabelecida e é este o município detentor do direito de arrecadação do tributo.

Quanto ao grupo de exceções à regra de um total de 172 (cento e setenta e dois) contribuintes, o setor com maior número expressivo é o de construção civil inscritos no item 7.01 da lista de serviços da Lei 1584/PMC/03, que contabiliza 90 inscritos representando 52,33% do total.

Com a edição da Lei 128/2008, de 19 de dezembro de 2008 foi criada a figura do Microempreendedor Individual – MEI, com vigência a partir de primeiro de julho de 2009. Com a facilidade de formalização do empreendimento várias empresas aderiram ao MEI, algumas mediante migração de enquadramento por ser viável financeiramente.

Contribuintes Inscritos MEI		
Prestadores de Serviço	79	48%
Inativos	21	12,80%
Demais Atividades	64	39,20%
Total	164	100,00%

Figura 3. Demonstrativo dos contribuintes cadastrados na

PMC como MEI.

Fonte: Dados da prefeitura adaptados pelo autor.

Os dados evidenciados acima foram extraídos da relação emitida pela Prefeitura Municipal de Cacoal, como se observa há 164 (cento e sessenta e quatro) contribuintes inscritos nessa categoria. Após breve análise constata-se que deste quantitativo, 79 (setenta e nove) são prestadores de serviço, e há 21 (vinte e um) que formalizaram sua inscrição como MEI e conforme o ramo de atuação conclui-se que são prestadores de serviço, mas, no entanto, não possuem cadastro na categoria de prestadores de serviço. De acordo com a informação fornecida pela Secretaria da Fazenda são contribuintes que ainda não estão exercendo atividade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O imposto sobre serviços de qualquer natureza desde o seu surgimento vem passando por diversas transformações, frente aos questionamentos que surgem os legisladores no intento de amenizar tais conflitos buscam o aprimoramento da abordagem legal do referido imposto.

Mas ainda assim, o tema incita muitas polêmicas no ponto de vista de renomados tributaristas que ao expor seu posicionamento causam reflexões acerca do assunto.

Ao refletir sobre a sugestão de Martins e Albuquerque de fato vários entraves em torno do ISSQN seriam amenizados ou até mesmo solucionados. Mas na prática não ficou evidente como seria a sistemática de recolhimento do imposto dos serviços prestados às pessoas físicas, uma vez que a proposta é a retenção na fonte, como já ocorre com outros impostos. No âmbito de pessoas jurídicas é admissível, mas a mesma seria complexa, isto é, se fosse possível, a fiscalização dos serviços prestados às pessoas físicas atribuindo a elas a responsabilidade de reter a parcela pertinente ao município.

No decorrer deste trabalho foi possível tomar conhecimento da interessante conjunção de argumentos de Márcia Zilá Longen, que ao identificar um terceiro grupo de atividades passíveis de maiores teses conflitantes, dentre as elencadas na lista de serviço, faz a respectiva justificativa plausível para que o legislador submeta esta situação a regra geral.

Ao aplicar a teoria exposta pela autora a relação de contribuintes cadastrados no município de Cacoal, foi possível identificar a participação de cada grupo relacionado a cada situação, e quais os respectivos ramos de serviço com maior expressividade nas determinadas segregações feitas.

Quanto ao impacto causado com a vigência da Lei 128/08 que criou a figura do Microempreendedor Individual, a princípio conclui-se que houve ligeira perda na arrecadação, visto que antes de serem MEI alguns desses contribuintes contribuíam com um valor fixo de trinta reais e na condição de MEI esse valor reduz-se a cinco reais. Mas a perspectiva é que esses empreendedores agora na formalidade e com acesso a alguns benefícios possam alavancar seu empreendimento e migrarem para outras categorias de enquadramento, elevando conseqüentemente a arrecadação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**:

BRASIL. Lei Complementar nº. 116/2003, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=657599>

pdfMachine

Is a pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, if you can print from a windows application you can use pdfMachine.

Get yours now!

CACOAL. Lei nº. 1.584/PMC/03, de 19 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, revoga o Capítulo IV, artigos 66 a 97 da Lei nº. 469/93 que institui o Código Tributário Municipal, conforme normatizado pela Lei Complementar nº. 116/2003 e dá outras providências.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. – 2. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007.

LONGEN, Márcia Zilá. **O ISSQN e o conflito entre municípios. Quem pode cobrar? A quem recolher?** Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13046>. Acesso em 15/05/2010

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. – São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 7. ed - São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. **Solução para a Guerra Fiscal do ISS**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/30sp/solucao-para-a-guerra-fiscal-do-iss-ives-gandra-da-silva-martins-marcos-cintra-cavalcanti-de-albuquerque>. Acesso em 20 abr. 2010.

NBR 6023:2002 ABNTFRANCO, Carlos Henrique de Mattos. **Aspectos e estruturação do Imposto sobre Serviços**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/3400>>. Acesso em: 28 fev. 2011.

OLIVEIRA, Luis de Martins, CHIEREGATO, Renato, JUNIOR, Jose Hernandes Peres, GOMES, Bezerra Marliete. **Manual de contabilidade tributária**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

PORTAL DO EMPREENDEDOR INDIVIDUAL. Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/modulos/inicio/index.htm>> Acesso em 13 de jun. 2011

PORTELA, Fábio. Tem firma com sede até no cemitério. **Revista Veja**. São Paulo: Abril, Edição 1938, ano 39 n. 01, 11 de janeiro de 2006. Disponível em <http://veja.abril.com.br/acervodigital/home.aspx>. Acesso em 17 mar. 2010.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 8. ed. – São Paulo: Premier Máxima, 2005.

TAUIL, Roberto Adolfo. **O iss e o local da incidência tributária**. Disponível em <http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/>. Acesso em 25 abr. 2010.

OBRAS CONSULTADAS

JUNKES, Maria Bernadete/ SANTOS, Maria Lindomar dos. **Primeiros passos da metodologia científica na graduação**. Rolim de Moura/RO: D'press Editora & Gráfica Ltda – ME, 2008.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 10520: informação e documentação: apresentação de citações em documentos. Rio de Janeiro, 2002.

BORGES, Humberto Bonavides. **Curso de especialização de analistas tributários: IPI, ICMS e ISS**. 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2003.